



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB
CENTRO DE EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA - CEAD**

Maria de Lourdes Almeida Robles

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO
ALTERNATIVA EFICAZ À SOBRECARGA DO JUDICIÁRIO E
GARANTIA DE JUSTIÇA FISCAL**

**Brasília – DF
2008**

Maria de Lourdes Almeida Robles

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO ALTERNATIVA EFICAZ
À SOBRECARGA DO JUDICIÁRIO E GARANTIA DE JUSTIÇA FISCAL**

Monografia apresentada ao Centro de Educação à Distância (CEAD), da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Direito Processual Tributário.

Orientador - Professor Doutor Alexandre Bernardino Costa

Co-orientador: Jan Yuri Figueiredo de Amorim

**Brasília – DF
2008**

SUMÁRIO

| | | |
|----------|---|-----------|
| 1 | RESUMO | 4 |
| 2 | INTRODUÇÃO | 5 |
| 3 | JUSTIÇA TRIBUTÁRIA | 8 |
| 3.1 | Conceituação | 8 |
| 3.2 | A Tributação e os Direitos Fundamentais | 10 |
| 3.2.1 | O Dever Fundamental Tributário | 13 |
| 3.3 | A Efetividade processual e o Princípio do Devido Processo Legal | 15 |
| 3.4 | O Dilema entre celeridade e segurança jurídica | 23 |
| 3.5 | Consequências da lentidão | 26 |
| 3.6 | Causas da lentidão | 29 |
| 3.7 | Propostas de agilização do Processo Tributário | 33 |
| 4 | A TEORIA DA HARMONIZAÇÃO | 38 |
| 4.1 | Conceituação | 38 |
| 4.2 | A Especialização da Magistratura | 39 |
| 4.3 | A Justiça Administrativa e a Justiça Judiciária | 42 |
| 4.4 | Legislação Comparada à Época da Proposta | 46 |
| 4.5 | Crítica ao Sistema Vigente no Brasil à Época da Proposta | 49 |
| 4.6 | A Proposta de Rubens Gomes de Sousa | 51 |
| 4.6.1 | Regras do Processo | 51 |
| 4.6.2 | A Instância Administrativa | 55 |
| 4.6.3 | A Revisão Judicial | 58 |
| 4.7 | O Processo Eletrônico e a Harmonização das fases do Processo Tributário ... | 60 |
| 5 | CONCLUSÃO | 65 |
| 6 | BIBLIOGRAFIA | 69 |

1 RESUMO

O presente trabalho tem por escopo analisar a proposta de Gomes de Sousa para a agilização das lides tributárias, seja a partir da solução desses conflitos, de interesse do Estado e do cidadão, no âmbito da própria Administração Pública, por meio do processo administrativo, seja por meio da harmonização dos procedimentos da Administração aos do Judiciário, de forma que em lugar de se sobreporem, e muitas vezes se excluírem, como hoje acontece, passem a ser complementares e constituírem duas partes de um todo harmônico, garantindo, dessa forma, que o Processo Administrativo Tributário atinja, de forma inequívoca, o fim colimado de garantir a **Justiça Tributária**.

2 INTRODUÇÃO

O Estado Brasileiro, de acordo com o artigo 3º da Constituição Federal de 1988, tem como objetivos fundamentais construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Esses objetivos sociais do Estado são realizados por meio de três poderes independentes e harmônicos entre si. Dessa forma, a atividade administrativa do Estado deve, dentro de princípios de legalidade e moralidade, dentre outros, buscar o atendimento das necessidades públicas. Para tanto, o Estado precisa obter, administrar e empregar meios patrimoniais que lhe possibilitem o desempenho das atividades que se referem à realização de seus objetivos sociais.

Os recursos econômicos necessários à consecução da gestão financeira são, em grande parte, oriundos da cobrança de tributos da sociedade, passando a tributação, então, a merecer especial atenção, pois, se por um lado as receitas tributárias são imprescindíveis para que o Estado realize seus objetivos sociais fundamentais, por outro devem ser asseguradas aos contribuintes “garantias em face de um ente avassalador dotado de tríplice função”¹, com o fim de coibir qualquer abuso de poder por parte do Poder Público.

O sistema tributário tem a função primordial de transferir recursos do setor privado para o setor público de maneira a possibilitar a ação do Estado. Dessa forma se estabelece uma relação entre o contribuinte e a Administração Tributária, que é por sua própria natureza, conflituosa, pois o cidadão-contribuinte tem no tributo a pagar um custo a ser minimizado

¹ Marins, 2005, p.54

enquanto que para o Fisco o mesmo deve ser encarado como o meio para financiar o benefício social.

Diante da complexidade da legislação, da grande quantidade de tributos existentes no Brasil, bem como da baixa credibilidade dos gestores públicos, surgem inúmeros conflitos de interesses em função da relação jurídica existente entre contribuintes e a Fazenda Pública – as lides tributárias.

A respeito da solução de tais controvérsias, ensina Rubens Gomes de Sousa:

O debate das questões tributárias desenvolve-se entre nós em duas instâncias, administrativa e judicial, independentes entre si, o que, como já tivemos ocasião de observar, dá ensejo a uma reprodução total do processo, provocando muitas vezes, no mesmo caso concreto, decisões divergentes e não raro inspiradas em princípios e tendências diversas, quando não francamente contraditórias.²

Buscando o cumprimento do interesse público o Estado não pode esperar, assim faz-se necessário que a solução das lides tributárias ocorra por meio de um sistema célere e eficaz. Se todos os conflitos forem submetidos ao Poder Judiciário e, ainda, da forma como ocorre atualmente, as decisões tardarão muito, com sérios prejuízos para o Estado e para a sociedade. Evidencia-se, dessa forma, a importância da justiça administrativa e, conseqüentemente do Processo Administrativo como alternativa para a solução das lides tributárias, garantida a possibilidade da tutela judicial, que aliás é inafastável, de acordo com o artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

Sobre o assunto manifesta-se James Marins:

² Gomes de Sousa, 1950, p.23

O processo, ao penetrar e fincar raízes no sítio da atividade administrativa, sem com isso afastar a ampla e efetiva cognição judicial – isto é, harmonizando-se com conotação judicial do princípio do monopólio da jurisdição – torna jurídico e por isso mais seguro o Direito, de forma mais próxima clara e eficaz, a discricção, de forma a enfrentar o arbítrio que com frequência contamina as regiões vizinhas ao poder político.³

Importante ressaltar que, em decorrência da dualidade de cognição e, ainda, por falta de regime jurídico adequado, quase não há aproveitamento do processo Administrativo no plano judicial, ocorrendo, assim, sobreposição da “jurisdição administrativa” à jurisdição propriamente dita que é a judicial, com conseqüente aumento de custos e desperdício de tempo⁴.

Apresenta-se, portanto, necessária a sistematização do Direito Processual Tributário, como de vital importância para que se estabeleçam as garantias adequadas aos contribuintes e ao Estado no que concerne às relações jurídicas tributárias, tendo em vista se tratarem de relações jurídicas de características próprias e bastante diferenciadas das lides civis.

Rubens Gomes de Sousa, inspirador e mentor do Direito Tributário brasileiro codificado, em seu trabalho - A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal - tratou da organização do que chamava “justiça administrativa” e “justiça judiciária”. Nesse trabalho, o autor defendeu como solução para o “congestionamento” do judiciário a regulamentação harmônica e sistemática do procedimento administrativo e do processo judicial, verdadeira solução para o equacionamento da grande parcela das lides de Direito Público, representada pelas lides de cerne tributário.

³ Marins, 2005, p.160

⁴ Marins, 2005, p.29

3 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

3.1 Conceituação

Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres ensina que:

A idéia de justiça, em suas projeções para o campo das finanças públicas, teve extraordinária importância na época da constituição do Estado de Direito e da vitória do liberalismo (final do séc. XVIII). Antes, ao tempo do Estado Patrimonial, o tributo era cobrado com fundamento na só necessidade do Príncipe e a justiça, comutativa ou privada, apenas lhe servia de justificativa periférica. Com o advento do Estado Fiscal as finanças passaram a se basear no tributo, cobrado agora com fundamento na justiça distributiva e no seu princípio maior da capacidade contributiva, sobre os quais se desenvolveu importante literatura.⁵

O Estado existe para o atendimento de certos objetivos que se referem ao interesse coletivo. A escolha dos objetivos que serão atendidos prioritariamente se dá por meio da atividade política, tendo em vista que não é possível atingi-los a todos simultaneamente, em razão de falta de recursos, que na maioria das vezes o Estado arrecada da sociedade, de forma coercitiva.⁶

Por meio de sua atividade financeira o Estado desenvolve um conjunto de ações para a obtenção da receita necessária para o atendimento das necessidades públicas, sendo o principal item da receita constituída da arrecadação dos tributos – impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, no caso do Brasil, tendo, ainda, alguns tributos também finalidade social ou extrafiscal, com o intuito de desenvolver determinados setores da economia ou coibir condutas nocivas à sociedade. Por outro lado, as despesas públicas têm

⁵ Torres, 1995, p 77

⁶ Bastos, 2002, p.3

como objetivo a redistribuição de renda, seja por meio da prestação de serviços públicos ou da promoção do desenvolvimento econômico, pelas subvenções e subsídios.⁷

Referida atividade do Estado deve se desenvolver com base em princípios financeiros, constantes em grande número na Constituição Federal de 1988. Tais princípios devem ser classificados de acordo com a idéia básica do direito à qual estejam vinculados – justiça (e equidade) e segurança jurídica – ou à própria legitimidade da ordem financeira. Dessa forma, constituem princípios relacionados com a idéia de justiça: Capacidade contributiva, Redistribuição de rendas, Solidariedade e Desenvolvimento Econômico, dentre outros. Os princípios da legalidade, Irretroatividade, Anterioridade e Publicidade são vinculados ao valor de Segurança Jurídica e, a Legitimidade, tem como princípios o Equilíbrio Orçamentário, a Igualdade e o Devido Processo Legal.⁸

Os tributos são, portanto, receitas que o Estado obtém de forma coercitiva, ao impor aos cidadãos um sacrifício patrimonial com a finalidade de colaborar com a realização dos fins públicos. Necessário ressaltar a importância dos impostos, na medida em que, por sua própria natureza, são utilizados na realização de serviços cujos resultados não são divisíveis. Assim, é de justiça que toda a coletividade colabore na realização de tais serviços, obedecidos os princípios garantidores dos valores de Justiça, Segurança Jurídica e Legitimidade.⁹

⁷ Torres, 1995, p.8

⁸ Torres, 1995, pp 73 e 74

⁹ Bastos, 2002, p. 88

3.2 A Tributação e os Direitos Fundamentais

Os direitos fundamentais representam os direitos considerados naturais e inalienáveis do indivíduo, devendo ser vistos e estudados como o alicerce, o próprio fundamento do ordenamento jurídico, sendo os primeiros a serem levados em conta no entendimento de um determinado sistema normativo.¹⁰

Pode-se dizer que os direitos fundamentais constituem um conjunto insuprimível e irreduzível de garantias em prol do indivíduo, funcionando em oposição a todos, inclusive ao Estado. Sua existência caracteriza o Estado Democrático de Direito.¹¹

Os direitos fundamentais, conforme a própria Declaração Universal dos Direitos do Homem, consagram a necessidade de reconhecimento da dignidade própria de todos os indivíduos e de seus direitos, iguais e inalienáveis, como fundamento da justiça, paz e da liberdade.

As normas que veiculam direitos fundamentais fixam valores supremos à convivência dos indivíduos, os quais devem refletir em todo o ordenamento jurídico, pautando a conduta de todos, inclusive dos órgãos dos Poderes do Estado.¹²

Nesse contexto de valoração, convivência e influência, pode-se afirmar que as prescrições constitucionais que tratam de direitos afetos aos contribuintes – assim entendidos enquanto sujeitos passivos de obrigação tributária – convertem-se em prescrições de natureza fundamental.¹³

¹⁰ Rothenburg, 1999, p. 55

¹¹ Justen Filho, 2005, p.65

¹² Marinoni, 2003, p. 299

¹³ Pontes, 2004, p. 81

A proteção dos cidadãos diante do Estado é baseada nas garantias fundamentais da liberdade, igualdade e propriedade, convertendo-se a tributação na autorizada invasão pública em parcela privada do indivíduo, pautada na estrita observância dos direitos constitucionais assegurados ao particular.¹⁴

Por meio da tributação, o Estado cumpre – ou busca cumprir – as exigências básicas de seus cidadãos, assegurando os direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos da sociedade. Em outras palavras, da mesma forma que a tributação configura cláusula de exceção a determinados direitos fundamentais¹⁵, é por meio dela que o Estado se abastece de meios para garantir e proteger o exercício destes próprios direitos fundamentais pelos indivíduos. Nesse sentido, a doutrina de Ricardo Lobo Torres:

Assim é que o tributo, categoria básica da receita do estado de Direito, é o preço da liberdade, preço que o cidadão paga para ver garantidos os seus direitos e para se distanciar do Leviatã, deixando de lhe entregar serviços pessoais. Por outro lado, o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade. Por incidir sobre a riqueza produzida pela liberdade de iniciativa (Art. 5º, da CF) ou sobre o próprio direito de propriedade, observe a sua função social (Art. 5º, XXII e XXIII, CF).¹⁶

É certo, portanto, que a realização das necessidades dos indivíduos, bem como a garantia de fruição dos direitos fundamentais (em especial a dignidade da pessoa humana), demandam atitude positiva do Estado, que deve gerar condições de satisfatoriedade em ambos os casos. Esta condição, contudo, só é atingida mediante o concurso do particular, que detém o dever de solidariedade para com a manutenção dos serviços públicos.

¹⁴ Alvim, 2004, p. 31

¹⁵ Griesbach, 2004, p.46

¹⁶ Torres, 1993, p. 187

Esta idéia de solidariedade, conforme bem reconhece Betina Grupenmacher, reflete situação de direitos e deveres contida na Declaração dos Direitos e Deveres do Homem, datada de 1948 e ratificada pelo Brasil. O preâmbulo do instrumento estabelece:

O cumprimento do dever de cada um é exigência do direito de todos. Direitos e deveres integram-se correlativamente em toda a atividade social e política do homem. Se os direitos exalam a liberdade individual, os deveres exprimem a dignidade dessa liberdade. Os deveres de ordem jurídica dependem da existência anterior de outros de ordem moral que apóiam os primeiros conceitualmente e os fundamentam.¹⁷

A Constituição Federal brasileira, por sua vez, estabeleceu em seu Título II – dos direitos e garantias fundamentais – um capítulo destinado aos direitos e deveres individuais e coletivos. Em seguida, elencou os direitos sociais. Assim, a partir do momento em que há direitos sociais na Constituição Federal, há a necessidade de que ocorra a sua implementação, que não se dá de outro modo senão mediante o dever fundamental implícito de pagar impostos.

¹⁷ Grupenmacher, 2004, p. 11

3.2.1 O Dever Fundamental Tributário

A doutrina jurídica ocupa-se sobremaneira com a temática da efetivação dos direitos e liberdades garantidos no Texto Fundamental. Porém, não se pode negar um outro lado, esquecido, mas também importante para o posicionamento do indivíduo em face dos direitos fundamentais: os deveres fundamentais.

Acentua tal quadro a carência de uma regulação expressa dos deveres.¹⁸ Isso se deve, com suporte na Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, ao fato de ser rejeitada a idéia de uma declaração de deveres, pois estes, vistos em uma comunidade liberal, identificam-se com os direitos.

A visão da tributação como dever fundamental opõe-se ao entendimento, predominante na Alemanha do século passado¹⁹, de que ela era uma relação de poder, na qual o Estado impunha sua vontade aos cidadãos que, por força desse nexo, viam-se obrigados a acatá-la. Afirma José Casalta Nabais:

[...] o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.²⁰

Consiste, portanto, o tributo em poderoso instrumento de ação do Estado no terreno social e, em virtude da demanda crescente por recursos orçamentários, o problema tributário

¹⁸ Canotilho, 1999, p. 491

¹⁹ Nabais, 2004, p. 185

²⁰ Nabais, 2004, p. 185

se reveste de importância cada vez mais acentuada, não só para o Estado, como também para o contribuinte, na figura de sujeito passivo de tal relação jurídica.²¹

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu artigo 5º, inciso LIV, preconiza que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, enquanto que o inciso seguinte (LV) prescreve que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Trata-se do princípio constitucional do devido processo legal, com todos os meios e recursos a ele inerentes.

²¹ Sousa, 1950, p. 189

3.3 A Efetividade processual e o Princípio do Devido Processo Legal

A cláusula do devido processo legal, de acordo com diversos doutrinadores, contém os mais importantes princípios que se referem ao processo, como o da isonomia, do juiz natural, da inafastabilidade da jurisdição, da proibição da prova ilícita, da publicidade dos atos processuais, do duplo grau de jurisdição e da motivação das decisões.

Cintra, Grinover e Dinamarco conceituam as garantias do devido processo legal como:

[...] o conjunto de garantias constitucionais que, de um lado, asseguram às partes o exercício de suas faculdades e poderes processuais e, do outro, são indispensáveis ao correto exercício da jurisdição. Garantias que não servem apenas aos interesses das partes, como direitos públicos subjetivos (ou poderes e faculdades processuais) destas, mas que configuram, antes de mais nada, a salvaguarda do próprio processo, objetivamente considerado, como fator legitimante do exercício da jurisdição.²²

A garantia do devido processo legal teve origem na Inglaterra, em razão da disputa entre os lordes ingleses e o Rei João-Sem-Terra, que culminou com a edição, em 1215, da “Magna Carta”, tida como primeiro documento formal de estabelecimento da supremacia legal sobre a vontade régia.

Além de assegurar direitos às classes dominantes, o documento prescrevia, ainda, a correspondência desses direitos a diversas outras classes sociais ao prever, por exemplo, que “comerciantes não poderiam ser submetidos à tributação injusta”²³, que “a Igreja deveria ser livre.”²⁴

²² Dinamarco; Grinover; Cintra, 2006, p.88

²³ Disponível na internet em <http://www.bl.uk/treasures/magnacarta/translation.html>. Acesso em 15 nov 2007

²⁴ Disponível na internet em <http://www.bl.uk/treasures/magnacarta/translation.html>. Acesso em 15 nov 2007

Em seu artigo 39, após tradução para a língua inglesa, a Magna Carta se referiu ao termo *law of the land* (per legem terrae) sem mencionar a expressão hoje conhecida, *due process of law*:

Nenhum homem livre será aprisionado ou encarcerado, ou despojado dos seus direitos ou bens, ou proscrito ou exilado, ou privado de suas garantias de qualquer outra forma, nem vamos proceder com força contra ele, ou determinar que outros o façam, exceto por julgamento legal dos seus pares ou pela lei da terra.²⁵

A expressão originária relacionava-se à aplicação da lei existente, as leis da terra, que deveriam ser igualmente aplicadas a todos. A garantia se resumia, assim, no direito a um processo ordenado.

Em 1354, a Magna Carta foi transcrita para a língua inglesa e, por motivos ignorados, a expressão original *per legem terrae* (*by the law of the land*) foi alterada para *due process of law*. Dessa forma, durante muito tempo, a cláusula *due process of law* manteve o significado original de garantia de julgamento segundo a “lei da terra”, mas, com o passar do tempo, como é usual em virtude do sistema do *common law*, o conceito foi-se aperfeiçoando da exigência inicial de um processo formalizado para compreender também o requisito da prévia citação para a oportunidade de defesa.²⁶

O princípio acompanhou os colonizadores ingleses na travessia do Atlântico, estando presente, em seu aspecto puramente processual, nas constituições das antigas colônias inglesas, tendo sido expressamente introduzido à Constituição dos Estados Unidos da América pelas emendas de nº 5 e 14. Abaixo a transcrição da 14ª Emenda, tradução livre:

²⁵ *No free man shall be seized or imprisoned, or stripped of his rights or possessions, or outlawed or exiled, or deprived of his standing in any other way, nor will we proceed with force against him, or send others to do so, except by the lawful judgement of his equals or by the law of the land.* Disponível na internet em <http://www.bl.uk/treasures/magnacarta/translation.html>. Acesso em 15 nov 2007

²⁶ Moreira, 2007, p.223

Todas as pessoas nascidas ou naturalizadas nos Estados Unidos, e sujeitas à sua jurisdição, são cidadãos dos Estados Unidos e do Estado onde residem. Nenhum Estado deve elaborar ou aplicar qualquer lei, tendente a diminuir os privilégios ou imunidades dos cidadãos dos Estados Unidos, nem qualquer Estado deve privar qualquer pessoa da vida, liberdade ou propriedade, sem devido processo legal, nem negar a qualquer pessoa dentro da sua Jurisdição a proteção igualitária das leis.²⁷

Importante ressaltar que na 14^a Emenda a cláusula do devido processo legal sofreu grande alteração, passando a significar também a “igualdade na lei” e não só “perante a lei”. Trata-se do substantive *due process of law*, atualmente inseparável do aspecto processual.

A respeito dessa evolução, bem esclarece Odete Medauar:

Na linha evolutiva referente ao seu conteúdo, a cláusula significou, num primeiro momento, exigência de processo regular e ordenado; por determinação da Suprema Corte passou a ser percebida como garantia de legalidade na atuação dos poderes estatais, inclusive garantia de processo legislativo e de conteúdo justo, razoável e constitucional nas leis. Adquiriu, assim, forte matiz substancial.²⁸

Há, portanto, duas facetas sobre as quais incide o devido processo legal: o *procedural due process* (também denominado adjetivo ou procedimental), que pode ser definido como a possibilidade efetiva de a parte ter acesso efetivo à justiça, e o substantive *due process* (substantivo ou material), que seria a tutela do direito material do cidadão, no sentido de que as leis devem ser elaboradas com justiça.

No Brasil não há divergência doutrinária quanto ao princípio do devido processo legal estar contemplado, ainda que tacitamente, em todas as Constituições, tendo em vista estas consignarem os princípios da ampla defesa, do contraditório e da igualdade. Já a

²⁷ All persons born or naturalized in the United States, and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States and of the State wherein they reside. No State shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws. Disponível na internet em http://www.archives.gov/national-archives-experience/charters/constitution_amendments_11-27.html. Acesso em 15 nov 2007

²⁸ Medauar, 1993, p.80

Constituição Federal de 1988 expressamente determina a obrigatoriedade de seu cumprimento ao estabelecer, no artigo 5º, inciso LIV que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Encontramos, por outro lado, dissonância doutrinária quanto à sua definição, conteúdo e limites. Diversos doutrinadores têm se manifestado a respeito do devido processo legal sob diferentes facetas, o que realça sua amplitude e grandeza.

San Tiago Dantas analisou o princípio frente ao ordenamento jurídico brasileiro de 1946, a partir do princípio da isonomia, concluindo que “as chamadas leis meramente formais, isto é, as que não contêm norma jurídica, podem estar sob a censura da cláusula *due process of law* sempre que a regra concreta, nelas contida, não concordar com a norma geral em vigor para os casos da mesma espécie”.²⁹

Analisando a Constituição de 1946 com foco nos princípios da igualdade e do direito ao processo, José Frederico Marques afirma que “quem fala em processo, fala não em qualquer processo, não em simples ordenação de atos através de um procedimento qualquer, e sim em devido processo legal”. Ressalta, dessa forma, a necessidade da existência do direito de ação, do contraditório. Defende Marques que processo em que se anule o direito de defesa, não pode ser visto como o *due process of law*, mas, como “procedimento iníquo potencialmente capaz de violar e ferir direitos subjetivos”.³⁰

²⁹ MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo: princípios constitucionais e a lei n. 9.784/99**. São Paulo: Malheiros, 2007, Apud San Tiago Dantas, Igualdade perante a lei e *due process of law*, In Problemas de Direito Positivo, pp. 44-45

³⁰ MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo: princípios constitucionais e a lei n. 9.784/99**. São Paulo: Malheiros, 2007, Apud Frederico Marques, Constituição e Direito Processual, In Revista de da Faculdade de Campinas 17, 1959, pp. 95-96

O autor propugna, ainda, que apesar da garantia de defesa dos direitos individuais pelo Judiciário, prevista no artigo 141 na Constituição Federal de 1946, seria injusto e inadmissível que a Administração, ao estabelecer limitações patrimoniais imediatas ao patrimônio do administrado atue fora das fronteiras do *due process of law* à espera da atuação do judiciário para resolver as arbitrariedades decorrentes de seus atos.

Carlos Ari Sundfeld em análise do princípio sob o enfoque de cada um dos Poderes estatais conclui que, especificamente na esfera administrativa, o devido processo legal:

Realiza-se através da garantia do contraditório e da ampla defesa aos litigantes e acusados em geral. Em decorrência dela, a aplicação de sanções administrativas deve ser precedida de procedimento onde se assegure a oportunidade para manifestação do interessado e para produção de provas por ele requeridas, bem como o direito ao recurso, etc.³¹

De acordo com o pensamento de Carlos Roberto de Siqueira Castro o princípio do devido processo legal encontra relação com a razoabilidade e racionalidade das leis, entendendo como razoável e racional a lei que não seja arbitrária, implausível. No que tange aos procedimentos administrativos, afirma a necessidade de fundamentação legítima e racional dos atos administrativos; da salvaguarda dos direitos fundamentais dos governados frente aos governantes, quando da revogação e anulação dos atos administrativos; da garantia da ampla defesa nos processos administrativos; da publicidade das decisões do Poder Público (incluído o direito de vista aos processos); do direito de representação e petição aos Poderes Públicos; da vedação às chamadas “sanções políticas” ou “administrativas”.³²

Na análise de Lúcia Valle Figueiredo a ocorrência de compatibilidade entre lei e Constituição é imprescindível para a observância da cláusula. A autora afirma ainda que o

³¹Sundfeld, 2006, pp. 162 e 163

³²Moreira, 2007, , p.264

conteúdo da cláusula frente ao ordenamento brasileiro é o mesmo do Direito Americano, ou seja, “o devido processo legal abrigando a igualdade substancial e formal”³³

No âmbito do Direito Administrativo Lúcia Valle Figueiredo defende a aplicação do devido processo legal para todos os atos e procedimentos administrativos sendo que, para os casos onde ocorre litígio, assumem importância ainda mais relevante os princípios do contraditório e da ampla defesa. Ou seja, a Administração não pode suprimir direitos sem que o administrado seja ouvido preliminarmente.³⁴

Nélson Nery Junior enfatiza que, no Direito Administrativo, “o princípio da legalidade nada mais é do que manifestação da cláusula substantive due process, enquanto que o procedural due process of law configura a possibilidade efetiva de a parte ter acesso à Justiça, defendendo-se da forma mais ampla possível”.³⁵

Para Celso Antônio Bandeira de Mello a norma constitucional exige “um processo formal regular para que sejam atendidas a liberdade e a propriedade de quem quer que seja e a necessidade de que a Administração Pública, antes de tomar as decisões gravosas a um dado sujeito, ofereça-lhe a possibilidade de contraditório e ampla defesa, no que se inclui o direito a recorrer das decisões tomadas”. No entanto, o autor sustenta que a aplicação de tais princípios não pode impedir a “adoção imediata de providências da mais extrema urgência requeridas insubstituivelmente para salvaguardar interesses públicos relevantes que, de outra sorte, ficariam comprometidos”.³⁶ [...] Deles decorre, entretanto, que, nos casos em que a urgência demande postergação provisória do contraditório e ampla defesa, a Administração, de regra,

³³ Moreira, 2007, p.267

³⁴ Idem

³⁵ Nery Junior, 1997, p.34

³⁶ Bandeira de Mello, 2006, p.105

não poderá por si mesma tomar as providências constritivas – e seria inconstitucional lei que a autorizasse –, pois deverá recorrer ao Poder Judiciário, demandando que as determine liminarmente”. Somente será admitida ação direta da Administração, sem as referidas cautelas, em casos em que o tempo consumido na busca da via judicial inviabilizar a proteção do bem jurídico a ser defendido.³⁷

Por fim, Cármen Lúcia Antunes Rocha entende o devido processo legal “como um direito fundamental ao lado de todos os outros que são considerados de primeira geração”.

Segundo a autora o processo administrativo “passou a ser um instrumento da Administração Pública democrática [...] passou a ser matéria constitucional, pois a sua garantia é fundamental com o é o processo judicial”. Defende, ainda, que o princípio do devido processo legal é “um instrumento de legitimação da ação do Estado na solução das indagações sobre os direitos que lhe são postos e um meio formal e previamente conhecido e reconhecido de viabilizar o questionamento feito pelo administrado”.³⁸

Conforme citado anteriormente, a obrigatoriedade da observação do princípio do devido processo legal pela Administração Pública encontra origem nos incisos LIV e LV, do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 e a combinação dos dois incisos, de acordo com Odete Medauar:

[...] resulta na imposição de processo administrativo que ofereça aos sujeitos oportunidade de apresentar sua defesa, suas provas, de contrapor seus argumentos a outros, enfim, a possibilidade de influir na formação do ato final. O devido processo legal desdobra-se, sobretudo, nas garantias do contraditório e ampla defesa, aplicadas ao processo administrativo.³⁹

³⁷ Bandeira de Mello, 2006, p. 106

³⁸ Rocha, 1994, p. 471

³⁹ Medauar, 1993, p.83

Por outro lado, a mesma Constituição de 1988 expressamente assevera, em seu art. 5º, inciso LXXVIII, que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

Ocorre que, na maioria das vezes, esses dois princípios - devido processo legal e celeridade processual – geram, em casos concretos, colisões entre direitos fundamentais.

Do equilíbrio destes dois regramentos – segurança/celeridade-, emergirão as melhores condições para garantir a justiça no caso concreto, sem que, assim, ocorra perda no grau de efetividade da tutela jurisdicional.⁴⁰

⁴⁰ Cruz e Tucci, 1998, p.66

3.4 O Dilema entre celeridade e segurança jurídica

O principal objetivo do processo é a pacificação social decorrente da satisfação dos interesses das partes, que deve ocorrer de forma tempestiva.⁴¹ De outra forma, não será feita justiça, pois, “tutela jurisdicional a destempo, ineficaz, portanto, implica denegação da própria jurisdição, a qual constitui direito fundamental do homem, corolário do próprio Estado Democrático de Direito”.⁴²

De acordo com José Rogério Cruz e Tucci, o processo:

[...] é o instrumento destinado à atuação da vontade da lei, devendo, na medida do possível, desenvolver-se, sob a vertente extrínseca, mediante um procedimento célere, a fim de que a tutela jurisdicional emergja realmente oportuna e efetiva.⁴³

Imprescindível, portanto, que a tutela jurisdicional seja tempestiva para sua efetividade, sendo que, de acordo com Gajardoni:

[...] é tempestiva a tutela jurisdicional quando os prazos legalmente prefixados para o trâmite e instrução do processo, concebidos em vista das circunstâncias de fato da demanda, do direito a ser protegido, do contraditório e da ampla defesa, são cumpridos pelas partes e pelo órgão jurisdicional.⁴⁴

A efetividade da tutela jurisdicional tem sido, cada vez mais, objeto de preocupação dos processualistas. Ao analisarmos o processo civil, desde 1956, identificamos, com base na doutrina, três ondas renovatórias. Em um primeiro momento, a preocupação com o acesso à justiça ao menos favorecidos; na sequência, uma onda renovatória preocupada com a implementação de mecanismos para a proteção dos interesses metaindividuais e, por fim, na

⁴¹ Gajardoni, 2003, p. 47

⁴² Gajardoni, 2003, p. 49

⁴³ Cruz e Tucci, 1998, p. 27

⁴⁴ Gajardoni, 2003, p. 60

terceira onda, atual, que propugna por um novo enfoque do acesso à justiça, a preocupação se voltou para a efetividade da prestação jurisdicional.⁴⁵

No âmbito tributário, mostra-se de vital importância o Processo Judicial Tributário, na medida em que o Poder Judiciário deve atuar como instrumento útil das garantias dos cidadãos-contribuintes nos seus relacionamentos com o ente estatal revestido do poder tributário, no qual se encontra a mais poderosa influência do Estado na vida privada dos cidadãos. Não se deve esquecer, porém, que o Estado se reveste de administrador do interesse público e, dessa forma deve receber, ainda que no contexto do Estado de Direito, instrumental apropriado para sua atuação, mais agressivo do que aqueles de que dispõe os particulares.

O conflito entre o fisco e o contribuinte se estabelece sempre que aquele manifesta uma pretensão resistida por este. Ao exigir o fisco um tributo, uma multa ou um dever acessório, pode o sujeito passivo dessas exigências, a elas resistir, por entendê-las infundadas ou excessivas.

Marins afirma que:

Diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos, tendo em vista a harmonia fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo. Se todas as divergências forem submetidas ao Poder Judiciário, este submergirá sob o peso de um acúmulo insuportável de questões para julgar. Além disso – e também por isso – tardarão muito as soluções, e, detrimento das partes envolvidas. Daí a razão pela qual, em quase todos os países, se criaram organismos e sistemas para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judicial.⁴⁶

⁴⁵ Gajardoni, 2003, pp. 61 e 62

⁴⁶ Marins, 2005, pp. 45-46

É certo que o processo não se resolve em um único momento, constituindo-se o tempo como elemento imprescindível na realização de cada uma de suas etapas. Por outro lado, a demora excessiva do processo, trata-se de um fator depreciativo do objeto que deveria ser prontamente tutelado. Assim, a decisão judicial deve ser o mais célere possível, respeitando as garantias da defesa; promovendo, portanto, o equilíbrio entre os valores tempo e segurança. “Celeridade não pode ser confundida com precipitação. Segurança não pode ser confundida com eternização”.⁴⁷

⁴⁷ Gajardoni, 2003, pp. 40-41

3.5 Conseqüências da lentidão

A excessiva demora na solução das controvérsias judiciais ocasiona graves inconvenientes a todos os integrantes do processo. Para os juízes, a conseqüência primordial da lentidão do processo produz notório descrédito e desgaste ao Poder Judiciário, cuja imagem fica cada vez mais desprestigiada. Quanto às partes, além de sofrerem o risco da decisão errada, se submetem à intolerável duração do processo. Além disso, uma justiça morosa é um grande mal social, pois, provoca danos econômicos, favorece a especulação e a insolvência.⁴⁸

Gajardoni afirma que:

Os reflexos no país, como um todo, são indiscutíveis: aumento do custo Judiciário-Brasil, com evasão de investimentos estrangeiros na economia nacional (crise econômica); aumento da litigiosidade social, isso diante da não-solução das controvérsias em tempo suportável (crise social); e aumento da desconfiança nos Poderes Públicos constituídos, incapazes de, em um regime democrático de direito, satisfazerem aos anseios da população (crise política).⁴⁹

Ao ordenamento processual cumpre, portanto, atender do modo mais completo e eficiente possível, ao pleito daquele que exerceu o seu direito à jurisdição, assim como daquele que resistiu, apresentando impugnação. Para tanto, as legislações processuais devem construir procedimentos que tutelem de forma efetiva, adequada e tempestiva os direitos. “O ideal é que existam tutelas que, atuando internamente no procedimento, permitam uma racional distribuição do tempo no processo”.⁵⁰

⁴⁸ Cruz e Tucci, 1998, pp. 110 e 111

⁴⁹ Gajardoni, 2003, p.31

⁵⁰ Cruz e Tucci, 1998, p.64

A situação ganha contornos próprios no âmbito do Direito tributário. As receitas decorrentes das prestações pecuniárias compulsórias têm representado, na dogmática econômico-financeira estatal, a solução para o equilíbrio da equação entre ingressos e dispêndios.

Ressalte-se ainda que, tal situação, além de prejudicar a realização dos objetivos sociais do Estado, produz graves distorções nos mercados, com consequências prejudiciais à livre concorrência, tendo em vista que as empresas que cumprem com suas obrigações fiscais concorrem com outras que conhecedoras da ineficácia dos procedimentos de cobrança, disso se valem para postergar o pagamento dos tributos.⁵¹

Levantamentos estatísticos apresentados por Gajardoni demonstram o aumento crescente na demanda pela tutela judicial: em 1998 deram entrada no Judiciário 8,5 milhões de processos novos, contra 350 mil, em 1988. Ou seja, num período de 10 anos, o número de novos feitos aumentou 25 vezes. Em contrapartida, no mesmo período, a população como um todo, cresceu apenas 11,33% e o número de juízes passou de 4.900 para cerca de dez mil, pouco mais que o dobro. Isso não significa que o Judiciário vem trabalhando pouco. Em 1990, o Judiciário brasileiro recebia, em primeira instância, um processo para cada 40 habitantes. Em 1998, um processo para cada 22 habitantes. O número de processos julgados, contudo, sobrepôs a variação de 105%, dado esse a indicar que a capacidade de julgamento do Poder Judiciário tem se associado às variações da demanda. Outro dado importante, o Poder Público é parte na maioria das ações em trâmite no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal. Entre janeiro e setembro de 2000 verificou-se que dos agravos de instrumento (decisão denegatória de recurso extraordinário) e recursos extraordinários

⁵¹ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2007, p.4

recebidos pelo STF, a CEF é responsável por 53,38%, sendo 30% relacionados ao FGTS. O INSS detém o segundo lugar, com o correspondente a 10,58% do total e, em terceiro lugar A União Federal com 8,73% dos processos na Corte Constitucional. Situação idêntica se verificava à época no STJ, onde 85% das ações em trâmite tinham como uma das partes o Poder Público.⁵²

Quanto ao tempo dispendido na solução das lides tributárias, de acordo com estimativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a fase do contencioso administrativo dura, em média, quatro anos, enquanto a fase judicial leva doze anos para ser concluída. Em decorrência, menos de 1% do estoque da dívida ativa da União, de R\$ 400 bilhões de reais, ingressam nos cofres públicos a cada ano pela via judicial. Ainda, conforme dados da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, alcança a cifra de R\$600 bilhões de reais e, incorporado o litígio administrativo, alcança R\$900 bilhões de reais.⁵³ Tais dados, aliados à constatação da relevância da arrecadação face aos objetivos sociais do Estado, confirmam a necessidade de adoção de medidas que promovam a celeridade na solução das lides tributárias, seja no âmbito da Administração, seja no Poder Judiciário.

⁵² Gajardoni, 2003, p.27

⁵³ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2007, p.4

3.6 Causas da lentidão

A morosidade da prestação jurisdicional, bem como o quadro caótico em que se encontra o Poder Judiciário brasileiro, fato amplamente divulgado pelos meios de comunicação, se deve em parte à lentidão dos processos, à complexidade dos procedimentos e, ainda, ao exagerado sistema recursal e impugnativo vigente no Brasil. Significativo, ainda, o crescimento da demanda – “[...] fruto da conscientização dos cidadãos da necessidade de defenderem seus direitos que alhures eram relegados a um segundo plano [...]”.⁵⁴

Esses fatos aliados ao pequeno número de magistrados em atividade, como consequência da precária qualidade de ensino, dos baixos vencimentos dos magistrados em início de carreira e à grave crise orçamentária pela qual passa o Poder Público forma o quadro completo do que se tem denominado “crise do judiciário”.⁵⁵

A crise do processo se encontra ligada à crise do Judiciário, pois, em virtude da morosidade dos provimentos judiciais, conseqüentes da lentidão e da sobrecarga do Judiciário, da burocratização da Justiça, da inaptidão das leis processuais e da falta de respeito às decisões judiciais por parte do Poder Público, o processo, instrumento da jurisdição deixa de cumprir de forma efetiva o seu papel.⁵⁶

Como causas do estrangulamento do sistema judicial brasileiro, José Rogério Cruz e Tucci agrupa três fatores que, na sua opinião, circundam as relações entre tempo e processo:

1. Fatores institucionais,
2. Fatores de ordem técnica e subjetiva; e,

⁵⁴ Gajardoni, 2003, p. 15

⁵⁵ Gajardoni, 2003, p. 15

⁵⁶ Gajardoni, 2003, p.31

3. Fatores derivados da insuficiência material.

Em suma, a ausência de vontade política em se criar e adaptar novos mecanismos legais a serviço da aceleração da tutela jurisdicional, o desprestígio e a fraqueza do Judiciário perante os demais poderes (fatores institucionais), a desvalorização do juiz de primeiro grau – tanto no tocante à remuneração quanto à exequibilidade de suas decisões –, a falta de preparo técnico do magistrado (fatores técnico-subjetivos) e a ausência de investimentos materiais no Judiciário (fatores derivados da insuficiência material) estariam a comprometer a pronta tutela dos direitos.⁵⁷

De outra forma, Araken de Assis busca na crise do Judiciário e do processo as causas da ineficiência da Justiça. Os órgãos judiciais se encontram desaparelhados para cumprir sua missão. É o que se pode chamar crise da oferta. Ademais, à estrutura já precária, dentro da concepção tradicional, aportam número excessivo de conflitos, que se caracterizam pela natureza inteiramente nova – é a crise da demanda. E, por fim, os operadores da cena judiciária, onde o juiz desempenha o papel central, se revelam, com alarmante frequência, alheios à realidade contemporânea, seja nos seus melindrosos aspectos sociais, seja na recepção das próprias modificações legislativas. Trata-se da crise ideológica.⁵⁸

Gajardoni aponta três fatores como responsáveis pela letargia na prestação da tutela jurisdicional:

- a) A falta de aparato material-tecnológico do Judiciário(fator material);
- b) Legislação processual parcialmente ultrapassada, “em muitos aspectos ainda exageradamente formalista, não alterada para tutelar de forma tempestiva e adequada os novos e os já conhecidos direitos” (fator legal); e

⁵⁷ Gajardoni, 2003, p.67

⁵⁸ Gajardoni, 2003, p.67

- c) Formação cultural dos operadores do direito, “que têm grande aptidão para as lides forenses e suas trilhas processuais, mas não estão preparados, contudo, para a advocacia preventiva e para as práticas conciliatórias” (fator cultural).⁵⁹

Some-se a isso a certeza de que a solução de contendas tributárias envolve, invariavelmente, conceitos por vezes distantes do profissional do direito. Embora com reconhecível cabedal jurídico, certo é que a imensa maioria dos magistrados não se encontra – nem poderia – familiarizada com conceitos próprios da economia, administração, contabilidade, bem como de outras ciências, os quais, por vezes, apresentam-se indispensáveis à solução de determinada questão afeta ao campo exacional. Embora inafastável o controle jurisdicional de qualquer lesão ou ameaça de direito, é fato que nem sempre a resposta ofertada pelo Poder Judiciário é prestada no tempo adequado e com a especialidade requerida pelo caso concreto.

Agrava a situação o fato da sociedade estar em constante mudança e, em consequência das relações que surgem a todo o momento, surgirem, também, novos direitos. [...] “O Estado, na tentativa de manter a ordem e regulamentar essa enorme gama de novas situações, se vê obrigado a legislar de maneira frenética e esparsa [...]”⁶⁰. O processo, entretanto, permanece estanque, tal qual concebido no início do século. A legislação permanece intacta. O Código Civil Brasileiro remonta a 1916, sendo que o novo Código Civil (Lei 10.406/2002), em vigência a partir de 2003, embora tenha realizado avanços já surgiu desatualizado, deixando de apreciar questões importantes.⁶¹

No âmbito tributário, se manifesta Marins:

⁵⁹ Gajardoni, 2003, p.69

⁶⁰ Gajardoni, 2003, p.34

⁶¹ Gajardoni, 2003, p.32

Os sistemas tributários hodiernos estão marcados pelo formidável volume de regras jurídicas que acumulam. A produção de normas jurídicas tributárias, legais e infralegais, é desenfreada e dá-se quotidiana e diuturnamente, gerando sistema altamente complexo em detrimento de sua própria operatividade.

Na gênese do problema localizam-se questões de ordem econômica, como o esforço dos governos para a contenção da chamada dívida interna, resultante do agigantamento do Estado, que se dá não por intermédio da racionalização administrativa nem através de regras jurídicas destinadas à racionalidade do sistema tributário, mas sim por meio de normas unicamente destinadas ao imediato incremento da arrecadação.⁶²

Outro fator significativo na duração das controvérsias tributárias é o fato de a solução para as lides poder ter lugar tanto no plano administrativo, com o chamado contencioso administrativo tributário, como na esfera judicial. No Brasil, como em muitos países, esta dualidade é facultativa, o contribuinte ao se sentir lesado com o lançamento tributário pode deduzir sua pretensão diretamente perante o Poder Judiciário, antecipando-se ao contencioso administrativo ou posteriormente a ele - postulado constitucional da inafastabilidade da tutela jurisdicional.⁶³

O problema se acentua, pois, por falta de regime jurídico adequado, quase não há aproveitamento do Processo Administrativo no plano judicial, ocasionando sobreposição da “jurisdição administrativa” à jurisdição propriamente dita que é a judicial, com refazimento de procedimentos, o que causa evidente desgaste ao aparelho estatal administrativo e judicial, com aumento de custos e desperdício de tempo.⁶⁴

⁶² Marins, 2005, p. 22

⁶³ Marins, 2005, p. 29

⁶⁴ Marins, 2005, p. 29

3.7 Propostas de Agilização do Processo tributário

Tentativas diversas têm sido efetuadas com o objetivo de tornar mais célere a tutela jurisdicional. Nesse sentido, Cândido Rangel Dinamarco apresenta a seguinte classificação, que pode ser considerada como concernente às técnicas de aceleração do processo, apesar de terem sido propostas como técnicas de aceleração dos procedimentos. Segundo ele, as técnicas de combate à morosidade judicial, com base nos momentos de resistência, podem ser classificadas em:

- 1) Técnicas contra as causas indiretas de frustração da tutela jurisdicional, tendentes a evitar a perda dos meios indispensáveis ao processo, ou seja, provas e bens. Nesse item estariam as medidas cautelares em geral;
- 2) Técnicas contra causas diretas de frustração da tutela jurisdicional, as quais visam a fulminar os atos processuais que retardam a obtenção do bem da vida pretendido. Pode ser subdividida em: técnicas consistentes em dispensar atos ou procedimentos (execução provisória, por exemplo); e,
- 3) Técnicas consistentes em abreviar procedimentos, que seriam endoprocessuais, que operam internamente nos processos, permitindo através da simplificação dos procedimentos ou antecipação de medidas cautelares, que se chegue mais cedo à tutela jurisdicional.⁶⁵

De acordo com Cruz e Tucci existem três frentes bem definidas que visam erradicar ou ao menos minimizar os efeitos negativos produzidos pela intempestividade da tutela jurisdicional, e que podem ser classificadas em mecanismos endoprocessuais de repressão à chicana.⁶⁶

⁶⁵ Gajardoni, 2003, p. 70 e 71

⁶⁶ Cruz e Tucci, 1998, p. 123

No que diz respeito à legislação, as soluções para os conflitos de ordem fiscal devem ter origem e base não apenas nos postulados que informam o Direito Administrativo, o Direito Tributário, ou o Direito Processual, mas, de tal forma que o processo na qual sejam deduzidas tais lides se oriente por critérios científicos e princípios próprios (condição indispensável para sua compreensão harmônica), de forma a contemplar regras jurídicas adequadas e amoldadas a esses critérios e princípios. Não se trata de um complexo único, de regras de Direito Processual Tributário, consolidadas, o que seria preferível, mas sim, antes de tudo, é necessário que esse conjunto de princípios atribua homogeneidade ao conjunto desordenado de regras que baseiem a atuação do Estado na solução das lides tributárias, seja em seu campo administrativo ou judicial e no inter-relacionamento entre esses dois momentos.⁶⁷

Observa-se que diplomas legislativos têm surgido, alguns com o intuito de acelerar o processo por meio de tutela ou procedimento diversificado, outros atacando os artifícios processuais utilizados objetivando a protelação da solução, outros prestigiando as demandas coletivas e, outros, ainda, propugnando por formas de solução das lides fora da esfera judicial.⁶⁸

No âmbito federal, editou-se a Lei 9784/99, cujo projeto, de autoria do Deputado Regis de Oliveira, contou, ainda, com o aval de uma comissão de grandes juristas, como José Carlos Barbosa Moreira, Maria Silvia Zanella di Pietro, Carmem Lúcia Antunes Rocha e Caio Tácito. Além de minuciosamente prever todos os princípios, requisitos e etapas do processo administrativo – inclusive prazos e recursos – a lei proíbe a cobrança de quaisquer despesas dos administrados para a postulação, salvo se legalmente previstas, o que facilita o acesso. Mas o diploma peca, ao não fixar prazos para a decisão administrativa, nem tampouco sanções disciplinares para o não-cumprimento dos mesmos.

⁶⁷ Marins, 2005, p. 46

⁶⁸ Gajardoni, 2003, p.17

Podem ser, ainda, citadas algumas teorias relativas à edificação do Direito Processual Tributário. Dentre elas a Teoria da diferenciação da lide tributária, de Carnelutti, que desenvolveu pioneiramente a noção de Processo Tributário sob a ótica das peculiaridades da obrigação tributária e, conseqüentemente, sob o ponto de vista de uma lide diferente das demais.⁶⁹ Carnelutti concluiu que fenômenos econômicos, políticos e sociais influenciam o Direito Tributário, mas, como a relação jurídica tributária é fenômeno jurídico, deve ser estudada pelos juristas e que mesmo que o interesse público se sobreponha ao do particular, continua a existir uma relação jurídica.⁷⁰ Assim, se verifica que a verdadeira vocação que deve ser posta à prova no Estado de Direito reside justamente na qualidade que reúne em disciplinar, baseado no Direito objetivo do ordenamento, as lides entre Estado e cidadão, mesmo que o primeiro atue em nome das necessidades públicas.⁷¹

Se por um lado o Estado necessita, com celeridade dar conta de suas necessidades financeira, vinculadas a um alienável interesse público e, para tal necessita de instrumental indispensável, ao contribuinte devem ser ofertadas garantias em face de um ente arrecadador dotado de tríplice poder.⁷²

O Estado precisa dispor de meios para solucionar seus dois principais problemas tributários: a inércia e a lide; o que se faz por intermédio de normas geradoras de obrigações ao Estado e ao contribuinte, de forma a combater a inércia e, em especial a evasão tributária. Ao contribuinte se estabelecem também direitos que se constituem obrigações ao ente estatal, como o contraditório e a impugnação. “Se o Estado requer junto a si, em seu quadro executivo, mecanismos que lhe ensejem apreciar este inconformismo do contribuinte, não

⁶⁹ Marins, 2005, p. 47

⁷⁰ Marins, 2005, p. 50

⁷¹ Marins, 2005, p. 51

⁷² Marins, 2005, p. 54

pode afastar-se do dever de oferecer ao cidadão os meios necessários para que a solução da lide se dê de modo satisfatório sob o prisma do Direito, com a observância do devido processo legal (procedure due process)”.⁷³

Como já demonstrado, o Poder Público é o maior consumidor de serviços judiciais em nosso país. Por isso, Gajardoni propõe que, se não houver, como ocorre em outros países, estrutura exclusiva para o julgamento das causas de interesse da Administração Pública em geral, no âmbito judicial, que, ao menos, no seio da própria Administração – extrajudicialmente - haja tutela das postulações dos administrados. Afinal, à Administração Pública interessa a atuação do direito objetivo (autocontrole dos atos administrativos), um dos principais escopos da jurisdição.⁷⁴

No direito comparado, há muito se discutem soluções para o problema da falta de estrutura judicial estatal. Uma das soluções apontadas é a criação de outras esferas de decisão, tais quais os tribunais administrativos, capazes de eliminar, ao menos parcela das demandas que trilhariam as vias judiciais.

Se a administração colocar à disposição do administrado um instrumento capaz de solucionar suas reclamações de forma eficaz, o grande número de demandas que chegam atualmente no Poder Judiciário poderia ser evitado, com desobstrução das vias e conseqüente ganho na qualidade temporal do processo estatal.

⁷³ Marins, 2005, p. 55

⁷⁴ Gajardoni, 2003, p. 129

Em 1943, Rubens Gomes de Sousa já demonstrava sua preocupação com o problema tributário, resultante do crescente aumento das questões de Direito Público e o conseqüente congestionamento dos Tribunais.⁷⁵

Na obra denominada “A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal” o autor afirma sobre sua proposta:

[...] teria, portanto, além de todas as vantagens doutrinárias descritas no texto, mais a conveniência prática de desafogar o Poder Judiciário. E esse resultado seria obtido sem necessidade de recorrer a uma extremada especialização daquele Poder, portanto sem prejudicar a sua unidade sistemática – da qual lhe decorre grande parte da sua força moral.

O Poder Judiciário, desembaraçado de um sem número de questões técnicas que não lhe competem, ficaria, assim, ainda mais fortalecido na sua verdadeira posição de intérprete soberano do Direito, organizado em hierarquia única e indivisa, sob a tutela máxima do Supremo Tribunal.⁷⁶

⁷⁵ Sousa, 1943, p.7

⁷⁶ Sousa, 1943, p.9

4 TEORIA DA HARMONIZAÇÃO

4.1 Conceituação

A teoria de Rubens Gomes de Sousa se assenta em três bases: as regras do processo, a instância administrativa e a revisão judicial. O autor propugna pela especialização da magistratura e o contencioso tributário organizado em duas fases, administrativa e judiciária, de modo a se complementarem, seguindo um complemento lógico.⁷⁷

Sousa pretendia que as fases administrativa e judicial do processo atuassem de forma harmonizada, complementar, e não como uma simples repetição, ou, ainda pior, um conflito.⁷⁸

Para tanto, Sousa defendia:

[...] a regulamentação harmônica e sistemática do procedimento administrativo e do processo judicial, idéia sobre a qual repousava a verdadeira solução para o equacionamento da grande parcela das lides de Direito Público, representada pelas lides de cerne tributário.⁷⁹

⁷⁷ Sousa, 1943, p.105

⁷⁸ Sousa, 1950, p.193

⁷⁹ Sousa, 1943, p.8

4.2 A Especialização da Magistratura

A especialização da magistratura tem o objetivo de minimizar as dificuldades de aplicação da lei fiscal, constantemente em mutação e muito complexa. No Brasil, possuem magistraturas próprias, o Direito do Trabalho, o Direito Militar e o Direito Eleitoral. Gomes de Sousa considerava que a instituição de varas privativas da Fazenda não resolveria o problema, [...] “não seria suficiente a especialização apenas na primeira instância quando ela se faz mais importante na instância superior”.⁸⁰ Por outro lado, na época, em diversos países, existiam magistraturas especializadas no Direito Fiscal ou, mais genericamente, no Direito Público.

Uma das questões principais para a resolução do problema da justiça fiscal no Brasil seria o fato de as questões tributárias serem de natureza altamente técnica, o que exige, para sua resolução, formação especializada não apenas no que tange ao aspecto jurídico, mas, também, aos aspectos econômicos e financeiros, o que poderia ser solucionado com a criação de tribunais especializados dentro do Poder Judiciário, como já ocorre na esfera administrativa.⁸¹

O autor cita Temístocles Cavalcanti, um dos mestres de Direito Administrativo:

Mesmo sem levar o critério da especialização às últimas conseqüências, se me afigura extremamente difícil para um juiz, leigo nos assuntos administrativos, o exame das controvérsias surgidas em torno das classificações aduaneiras, de impostos diversos, para só citar as mais comuns.⁸²

⁸⁰ Sousa, 1943, p. 23

⁸¹ Sousa, 1950, p.190

⁸² Sousa, 1943, p. 25

Outro benefício decorrente da especialização da magistratura seria uma nova vitalidade no estudo do direito tributário no país, em função da especialização dos próprios advogados e sua influência sobre o programa das faculdades.⁸³

Gomes de Sousa analisa, ainda, o sistema de recrutamento da magistratura, sob um critério comparativo das vantagens e desvantagens do juiz togado e do juiz administrativo. No Brasil a magistratura constitui um serviço público organizado em carreira, mas, em alguns países é adotado o sistema de nomeação pelo Executivo, ou mesmo de eleições. De acordo com Laski o sistema da eleição é “indefensável”, pois, as qualidades que fazem um bom juiz não podem ser apreciadas pelo eleitorado e, além disso, os juizes eletivos são, em regra, temporários. O sistema da nomeação livre é criticável por gerar oportunidades para o favoritismo político. O da nomeação “ad referendum” é preferível, mas não é recomendável que o órgão referendador seja o Legislativo, sujeito a influências partidárias e à pressão de grupos de interesses.

Quanto ao sistema de concurso, de carreira, diz Laski que “O sistema do juiz da carreira tem muito que o recomende. [...] Mas é preciso reconhecer que tem duas fraquezas. Primeiro o fato mesmo de ser uma função pública torna a magistratura a um tempo conservadora em sua orientação e formalista em seus métodos; isto é, tende a dar mais peso ao lado formal que ao lado substantivo do direito. Segundo, o fato de ser o acesso um assunto interno à classe tende a privar a magistratura do concurso de homens que possam trazer à solução dos problemas legais um conhecimento mais direto do mundo fora do ambiente dos tribunais [...]”

⁸³ Sousa, 1943, p.27

Sousa concorda com Laski e defende, como uma das soluções para o problema da impermeabilidade do Judiciário às novas relações sociais e humanas oriundas das transformações sociais, a criação de instâncias administrativas com competência para julgar em definitivo determinados assuntos.⁸⁴

⁸⁴ Sousa, 1943, p.39

4.3 A Justiça Administrativa e a Justiça Judiciária

Apesar de os tribunais administrativos serem encarados como de oposição ou mesmo de incompatibilidade em face dos judiciários, Sousa acredita ser esse um problema falso e, sobre o assunto, cita Bielsa:

É evidente que o contencioso administrativo constitui um remédio contra os julgamentos deficientes dos tribunais judiciários, que profissionalmente são menos competentes que os administrativos, porque não estão familiarizados com a prática e os princípios da administração pública e porque, por sistema e por hábito, exercem a sua missão passivamente, como convém a questões de direito privado, mas não a questões de direito público.⁸⁵

Sousa, porém, se manifesta de forma conciliadora:

A questão, porém, não está em declarar a incompetência absoluta de uma das justiças em favor da competência absoluta da outra, nem, tampouco, em levantar incompatibilidades irreduzíveis entre elas. E, continua: O problema [...] é encontrar a fórmula da harmonização de duas jurisdições, de características, tanto estruturais como funcionais, diferentes, mas de cujo funcionamento sincronizado resultará uma sistematização do contencioso fiscal, senão absolutamente perfeita, pelo menos sensivelmente melhor que a atual.

Dessa forma, o problema consiste em delimitar as esferas de ação respectivas das duas justiças e, uma vez operada essa delimitação, regular o seu funcionamento, de modo que os seus trabalhos sejam complementares.⁸⁶

Importante citar que a origem doutrinária da concepção mutuamente exclusiva que à época se observava quanto às justiças administrativa e judiciária é decorrente da doutrina da supremacia judiciária, do princípio da sujeição dos atos administrativos à revisão pelo Poder Judiciário, princípio esse que por sua vez é tido como decorrente da doutrina da separação de poderes. “Essa doutrina, classicamente atribuída a Montesquieu, não tem mais hoje em dia o

⁸⁵ Sousa, 1943, p.28

⁸⁶ Sousa, 1943, p.29

seu antigo aspecto de dogma político essencial à estrutura dos Estados organizados.”⁸⁷ – a Constituição de 1937, não consagrava expressamente a separação dos Poderes e continha, segundo o autor, dispositivos esparsos que aparentemente a contrariavam.

Não obstante o sistema da supremacia judicial não estivesse expressamente previsto na Constituição de 1937, constituía uma regra que, se não chamado de tradicional por se tratar de um país politicamente novo, era defendida “com calor por juristas eminentes”.⁸⁸

Dessa maneira, sem excluir a supremacia do Judiciário, Sousa refletia sobre a possibilidade de harmonizá-la com o processo administrativo, de modo a construir um sistema equilibrado de contencioso tributário.

Nos Estados Unidos, a doutrina da supremacia judicial, confrontada com a crescente atribuição de faculdades jurisdicionais a órgãos administrativos, provocou estudos aprofundados do problema. Desses estudos, os mais conceituados são os de Dickinson, de Tollefson e de Landis. Dickinson entende que “a submissão de questões, tradicionalmente pertinentes ao direito comum, à decisão final de órgãos administrativos, implicaria numa mudança institucional de grande magnitude”. Continua alegando que o problema é antes de política judiciária, ou seja, reside no estabelecimento de uma teoria flexível do grau de finalidade admissível nos diversos tipos de casos e nas diferentes situações, para não falar nas diferentes formas de ação.⁸⁹ Tollefson, por sua vez, propõe onze princípios, baseados na

⁸⁷ Sousa, 1943, p.32

⁸⁸ Sousa, 1943, p.33

⁸⁹ Sousa, Rubens Gomes de. **A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal**. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1943, p. 34, Apud John Dickinson: Administrative Justice and the Supremacy of Law. Harvard University Press, 1927

jurisprudência dos tribunais americanos, e que constituiriam o código da revisão judicial de decisões administrativas. Eles podem ser assim resumidos: não cabe a revisão judicial quando os tribunais administrativos, agindo dentro da sua competência, sem suspeição ou arbitrariedade, e observando procedimento adequado, tenham decidido, com base em provas, matérias de fato, ou mesmo de direito, desde que esta seja inseparável da de fato de modo a não ser possível demonstrar que tenha havido erro de direito; cabe a revisão judicial nas hipóteses contrárias, exceto em se tratando de matéria discricionária ou de jurisdição graciosa, submetendo-se a revisão, em qualquer caso, à prévia exaustão dos recursos administrativos cabíveis.⁹⁰

Gomes de Sousa considerou o critério de Landis o “mais aproveitável”. Landis sugeriu o critério da especialização com base no que Dickinson chamara de “política judiciária”. Assim aos tribunais judiciários devem caber as questões de direito porque os juristas são os mais competentes para decidi-las. Considerava que “as dificuldades que têm surgido derivam do fato de os juízes porem de lado aquele seu verdadeiro papel (de técnicos em questões jurídicas) para se atribuírem qualidade de técnicos em matéria de moléstias profissionais, de engenharia, de serviços públicos [...] O desenvolvimento da justiça administrativa representa, assim, a esperança de que tais assuntos possam ser mais eficazmente manejados por homens do ofício”.⁹¹

⁹⁰ Sousa, Rubens Gomes de. **A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal**. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1943, p. 35, Apud A. Martin Tollefson: Administrative Finality, in Michigan Law Review, vol 29, pp. 371-372

⁹¹ Sousa, Rubens Gomes de. **A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal**. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1943, p. 36, Apud James M. Landis: The Administrative Process. Yale University Press, 1939, p. 155

A partir dessa conclusão infere-se que a decisão final nas questões em que os juristas são técnicos deve pertencer aos tribunais judiciários e que as matérias em que os técnicos são os administradores devem ser deixadas à decisão dos tribunais administrativos.

Landis conclui afirmando que “a linha de demarcação” entre as duas jurisdições deve ser traçada “em função da realidade, em função das limitações e das capacidades dos homens, antes que, em função do dogmatismo político ou da abstração jurídica”.⁹²

⁹² Sousa, Rubens Gomes de. **A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal**. São Paulo: Livraria Martins Editora, 1943, p. 36, Apud James M. Landis: *The Administrative Process*. Yale University Press, 1939, p. 153

4.4 Legislação Comparada à Época da Proposta

Mesmo que considerando o direito fiscal, talvez, aquele em que o estudo da legislação comparada deva ser cercado de maiores cautelas, em virtude das diferentes condições econômicas, jurídicas e sociais, o autor apresenta em sua obra um rápido exame dos sistemas vigentes à época da proposta – 1943 – apenas como elemento de estudo.⁹³

Gomes de Sousa discorre sobre os sistemas vigentes na Alemanha, Argentina, Inglaterra, Itália, Estados Unidos, França, Itália, e México. Da análise do material apresentado conclui-se que na grande maioria dos países analisados, muito embora de maneiras diversas, ocorre aproveitamento da fase administrativa por meio de recurso na instância judicial e, também, a especialização da magistratura.

Na Alemanha, em período anterior ao nazismo, vigorava um código de direito fiscal substantivo e processual, de 1929. Do ponto de vista da organização judiciária, o código instituía duas instâncias, os Tribunais de Finanças e a Corte de Finanças. Os Tribunais de Finanças, com sede e jurisdição idênticas às das repartições fiscais distritais, eram compostos de um Presidente, de nomeação do Ministro da Fazenda, dentre os funcionários da Repartição Fiscal Distrital respectiva e de membros permanentes (funcionários fiscais) e membros honorários (contribuintes) eleitos por seis anos pelas corporações profissionais locais. Funcionavam em câmaras de cinco membros, o Presidente, dois funcionários e dois contribuintes, dos quais um deveria pertencer à profissão do requerente. Apesar de vinculado ao Ministério da Fazenda, a lei declarava o Tribunal de caráter judicial, conferindo a seus membros prerrogativas de independência funcional e de sujeição exclusiva à lei.

⁹³ Sousa, 1943, p.45

A competência dos mesmos compreendia o recurso de todas as decisões proferidas pela repartição fiscal, sem efeito suspensivo salvo fiança, sendo final a sua decisão nos feitos de valor inferior a 100 Reichsmarks. Em princípio, o Tribunal julgava à vista dos autos constituídos na repartição administrativa, perante o qual o contribuinte já deveria ter produzido toda a prova que tivesse.⁹⁴

A Corte de Finanças do Reich, com sede em Munique e jurisdição em todo o território nacional, compunha-se de membros vitalícios, sendo que pelo menos a metade deles devia reunir as condições exigidas para a magistratura. Competia à Corte conhecer dos recursos das decisões dos Tribunais de Finanças, excedentes da alçada, nos casos de falta de aplicação ou aplicação errônea do direito vigente, decisão contrária à prova dos autos e nulidade processual absoluta. Salvo a prestação de fiança, nenhum recurso tinha efeito suspensivo da execução, que era de competência das autoridades administrativas.

Era o regime da executoriedade dos atos administrativos, sujeitos estes à revisão posterior por tribunais especializados integrados no Poder Judiciário, porém constituído de juizes escolhidos, mesmo fora da magistratura de carreira, em razão de seus conhecimentos especializados.⁹⁵

Os Estados Unidos herdaram da Inglaterra o sistema do controle judicial. Isso, entretanto, não exclui a existência de instâncias administrativas. O órgão federal competente em matéria fiscal, denominado Board of Tax Appeals (Conselho de Recursos Fiscais), com jurisdição em todo o território nacional tem caráter autárquico, ou seja, suas decisões são soberanas, não podendo ser revistas por nenhuma autoridade administrativa. Cabe, no entanto,

⁹⁴ Sousa, 1943, p.46

⁹⁵ Sousa, 1943, p.47

revisão judicial, primeiro perante o Tribunal Federal de Circuito e, posteriormente, perante a Suprema Corte, em certos casos. A decisão judicial só alcança matéria de direito, aceitando-se como final, desde que baseada em prova, a decisão da instância administrativa quanto à matéria de fato.⁹⁶

⁹⁶ Sousa, 1943, p.52

4.5 Crítica ao Sistema Vigente no Brasil à Época da Proposta

O autor apurou, na época, a existência de quatro organizações de contencioso especificamente tributário, os Conselhos de Contribuintes e da Tarifa, na esfera federal; o Tribunal de Impostos e Taxas, no estado de São Paulo; o Conselho de Fazenda, no estado da Bahia e a Câmara de Contribuintes, no estado do Paraná.

Após exposição do sistema vigente no Brasil, Gomes de Sousa apresenta suas críticas, até mesmo como forma de justificar as mudanças propostas. Afirma que o sistema brasileiro é marcado pelo controle irrestrito dos atos administrativos pelo Poder Judiciário, resultando, sempre, em duas instâncias, uma administrativa e outra judicial.

Quanto à instância administrativa, atribui as seguintes falhas: falta de unidade de procedimento, que praticamente só ocorre na segunda instância, quando esta existe. E, nos casos em que esteja prevista a segunda instância, como no caso dos Conselhos de Contribuintes federais, critica a sua excessiva centralização e sua composição por elementos leigos em direito, o que causa hesitação ou falta de precisão nas decisões. Porém o defeito mais grave seria a sujeição das decisões finais dos tribunais administrativos à revisão pelo Ministro ou pelo Secretário de Estado, o que tira da instância administrativa qualquer caráter jurisdicional.

No que se refere à instância judicial a sua crítica praticamente já está feita, tendo em vista que se baseia principalmente na falta de especialização da magistratura.

O autor discorre, ainda, sobre as possibilidades do contribuinte, finda a instância administrativa. Poderá ele optar pela ação direta, de anulação do ato administrativo ou de repetição do indébito, ou a defesa no executivo fiscal. No primeiro caso tem a seu favor o benefício do processo comum. Ocorrendo a execução, apesar de submetido a processo especial, poderá renovar todas as questões já decididas na instância administrativa, o que é incompatível com o verdadeiro caráter do processo executivo.⁹⁷

⁹⁷ Sousa, 1943, p.65

4.6 A Proposta de Rubens Gomes de Sousa

O autor esclarece, inicialmente que, na realização de seu trabalho esbarrou em algumas dificuldades, motivo pelo qual se impôs alguma limitação, como tratar apenas da matéria adjetiva, limitar-se às questões tributárias e, ainda, unicamente, na esfera federal.⁹⁸

O presente trabalho tem por escopo analisar a proposta de Gomes de Sousa para a agilização das lides tributárias, seja a partir da solução desses conflitos, de interesse do Estado e do cidadão, no âmbito da própria Administração Pública, por meio do processo administrativo, seja por meio da harmonização dos procedimentos da Administração aos do Judiciário, de forma que em lugar de se sobreporem, e muitas vezes se excluírem, como hoje acontece, passem a ser complementares e constituírem duas partes de um todo harmônico, garantindo, dessa forma, que o Processo Administrativo Tributário atinja, de forma inequívoca, o fim colimado de garantir a **Justiça Tributária**.

4.6.1 Regras do Processo

O processo tributário não se pode desenvolver segundo as regra do processo comum. Em primeiro lugar, necessário analisar o problema da legislação aplicável e das regras a observar no preenchimento das lacunas da lei. O principio geral pode ser assim exposto: no processo e no julgamento das questões tributárias aplica-se o direito fiscal positivo; em sua falta omissão, contradição ou obscuridade, aplicam-se sucessivamente os princípios gerais de direito fiscal e a equidade, adotando neste ultimo caso o juiz a norma que instituiria se fosse legislador. A consequência imediata desse princípio é a exclusão do recurso ao direito privado como elemento subsidiário. Esta providência pareceu, ao autor da proposta, essencial à

⁹⁸ Sousa, 1943, pp. 68 e 69

unidade do sistema e a sua ordenação lógica. Sua pretensão é afirmar a autonomia do direito fiscal. Como consequência é forçoso autorizar o recurso à equidade em caráter geral, portanto com muito maior amplitude que no direito processual comum. Não há inconveniente nisso, em se tratando de uma magistratura especializada, que saberá buscar o fundamento de suas decisões na teoria do direito fiscal, ainda, que, no caso, não esteja expressa em princípios gerais.⁹⁹

Quanto aos processos de interpretação:

[...] é preciso estabelecer que na aplicação do direito fiscal positivo são admissíveis quaisquer processos de interpretação, embora só se possam impor tributos em virtude de lei expressa; e que as instituições de direito privado, e as convenções particulares, interpretam-se em função de seu conteúdo econômico e não de seu aspecto formal.¹⁰⁰

Outra importante questão é a das provas. “Em regra, são admissíveis no processo fiscal todas as espécies de provas conhecidas em direito, com exceção do depoimento pessoal da Fazenda”.¹⁰¹ Em doutrina, admite-se o interrogatório da Administração, mas não a sua confissão. Caberia, portanto, à lei resolver o assunto; é o que não se poderá deixar de fazer ao regular o contencioso tributário.

Ainda no se que se refere às provas, cumpre fixar o privilégio fiscal relativo à presunção de legalidade e certeza dos atos administrativos, e, conseqüentemente, o relativo ao ônus da prova:

A presunção de legalidade e certeza é, em primeiro lugar, limitada aos atos das autoridades administrativas baseados em constatações diretas de tais autoridades no exercício de suas funções, e, em segundo lugar, que ela é

⁹⁹ Sousa, 1943, p. 71

¹⁰⁰ Sousa, 1943, p. 73

¹⁰¹ Sousa, 1943, p. 75

apenas jûris tantum, isto é, admite contestação, desde que seja expressa, e prova em contrário, desde que seja inequívoca.¹⁰²

Sobre o encargo da prova, vale a pena transcrever o que diz Giuliani Fonrouge, comentando disposição semelhante de seu Anteprojeto de Código Fiscal (Argentina):

“O processo fiscal se diferencia fundamentalmente do processo civil, e um dos pontos de divergência encontra-se no que se refere ao princípio tradicional da igualdade das partes. Assim como no ato da imposição há uma desigualdade [...], no processo derivado desse ato a mesma situação se reproduz, embora em plano diferente: basta ao Estado invocar o seu ato, e quem o impugna deve provar sua invalidez”.¹⁰³

Note-se, entretanto, que a presunção só vale para os atos administrativos que façam objeto da demanda; as alegações que a Fazenda fizer em réplica contra o contribuinte estão submetidas ao regime ordinário quanto ao ônus da prova.

Por fim, a diferenciação na ação da autoridade administrativa que decorre da natureza ofensiva do processo, que significa que:

[...] enquanto no processo civil ordinário as partes gozam da faculdade de encaminhar o procedimento como entendam ser de seu interesse, no processo tributário é o juiz que tem o poder de dirigir o procedimento, segundo as finalidades próprias do referido processo e com especial atenção ao interesse público.¹⁰⁴

Importante ressaltar a muito maior flexibilidade do procedimento administrativo, sobretudo em matéria de provas, por comparação com o processo judicial. Os tribunais administrativos têm maior flexibilidade na direção do processo que os tribunais judiciários e, estes, podem considerar a decisão administrativa, submetida a sua revisão, como um fato.

¹⁰² Sousa, 1943, p. 76

¹⁰³ Sousa, 1943, p. 77

¹⁰⁴ Sousa, 1943, p. 77

Esta é, portanto, mais uma grande vantagem dos tribunais administrativos: a de facultar aos tribunais judiciários o conhecimento indireto de matérias que, em razão da maior rigidez da estrutura da sua processualística, não lhes seria possível conhecer diretamente.

Em resumo:

o processo administrativo deve ser absolutamente oficioso e desembaraçado de quaisquer formalidades, dando-se, primeiro ao relator, depois ao órgão julgador coletivamente, a mais ampla discricionariedade na direção da causa. Somente assim se poderá realizar o ideal de um processo simples, rápido, econômico, expurgado de chicanas, de inutilidades, de confusões e de custas evitáveis, e que, além do mais, terá a vantagem quase utópica de permitir que o tribunal judiciário, quando haja de intervir, tenha diante de si unicamente uma pergunta, de ordem estritamente jurídica, clara e precisamente formulada, a responder; quanto ao prévio trabalho, realizado pela instância administrativa, de filtragem e clarificação do assunto até reduzi-lo àquela pergunta final única, o tribunal judiciário não devera ter de interferir nele – a não ser para corrigir o excesso, ou seja, quando a discricionariedade deixada ao órgão administrativo se tenha transformado em arbitrariedade.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Sousa, 1943, p. 82

4.6.2 A Instância Administrativa

Devido à ampla outorga de poderes à instância administrativa, a composição dos órgãos que devem constituir essa instância é matéria de grande importância e deve obedecer a alguns requisitos. O primeiro deles é o da autonomia; não se pode falar de independência porque, como se tratam de órgãos administrativos deverão estar integrados na administração, não estarão livres de subordinação hierárquica. Importa que se assegure autonomia ao tribunal administrativo, sem, contudo, “atribuir-lhe uma posição hierarquicamente incompatível com o conceito constitucional da Administração”.¹⁰⁶

Gomes de Sousa propôs o tribunal administrativo como um órgão hierárquico, dependente e subordinado unicamente ao Chefe de Governo, e não, como atualmente, ao Ministro da Fazenda, do qual, será autônomo.¹⁰⁷

Dessa forma, a primeira decisão, em cada caso, terá necessariamente que emanar da própria autoridade fiscal; assim o tribunal administrativo conhece em grau de recurso das decisões das autoridades arrecadadoras, proferidas sob provocação do contribuinte interessado. Se o contribuinte fosse diretamente ao tribunal fiscal, não se poderia conhecer, desde logo, o critério administrativo seguido no caso, ou mesmo a intenção fiscal: “poderia tratar-se de simples erro de fato, facilmente resolúvel por despacho da própria autoridade lançadora”.¹⁰⁸

O autor defende, ainda, a necessidade de codificação, em um texto único, das normas processuais que regulam essa fase do contencioso tributário e que, nessa codificação, fosse

¹⁰⁶ Sousa, 1943, p. 85

¹⁰⁷ Sousa, 1943, p. 85

¹⁰⁸ Sousa, 1943, p. 86

introduzida a presunção de rejeição dos pedidos ou reclamações não resolvidos dentro de certo prazo, de forma a evitar a protelação dos processos pela Administração.¹⁰⁹

Quanto aos juízos administrativos propriamente ditos, seriam órgãos coletivos, com competência regional que o autor denominaria de Conselhos de Justiça Fiscal, com número variável de membros, de acordo com a importância e a necessidade da região. Todos os membros seriam nomeados pelo Presidente da República, porém a metade livremente e a outra metade dentre os nomes de lista tríplice organizada pelas associações de classe, representativas de contribuintes, com sede na jurisdição do conselho. Quanto às condições para a nomeação estariam a condição de doutor ou bacharel em direito, a prática do direito fiscal durante certo prazo ou a publicação de obras especializadas. Dentre os membros de livre nomeação é de se presumir que o seriam escolhidos funcionários de categoria. Dessa forma, o Estado traria aos tribunais o conhecimento das práticas funcionais e do mecanismo da Administração e, ainda, atrairia particulares com experiência técnica especializada para os Conselhos.¹¹⁰

A questão das garantias aos membros dos Conselhos se subdivide em duas, a das garantias de estabilidade e a das garantias econômicas. Uma estabilidade funcional razoável é absolutamente necessária; isto é não só para evitar os reflexos que as mudanças muito freqüentes de pessoas não podem deixar na jurisprudência do tribunal como, sobretudo, para permitir que se possa exigir do juiz administrativo a necessária dedicação ao exercício do cargo. Quanto à estabilidade econômica a remuneração atribuída durante o exercício deve ser fixa, irredutível e não deve ser calculada em função do número de sessões. No que tange às incompatibilidades o autor limita-se à proibição de advogar contra a Fazenda. Ou seja,

¹⁰⁹ Sousa, 1943, p. 86

¹¹⁰ Sousa, 1943, p. 88

nomeação por tempo indeterminado, vencimentos iguais aos dos juízes de direito da comarca da sede do conselho e com proibição única de advogar contra a Fazenda.¹¹¹

A renovação se daria periódica e parcialmente, por exemplo, pelo terço a cada três anos, mediante o mesmo processo exposto anteriormente e, permitida a recondução. Dessa maneira se garantiria a “renovação do ambiente” e, ao mesmo tempo se permitiria conservar indefinidamente os “elementos excepcionalmente valiosos”.¹¹²

A técnica do julgamento deve seguir os princípios básicos de todo procedimento administrativo: oficiosidade, simplicidade, rapidez e economia. Os corolários mais imediatos desses princípios são a irrecorribilidade das decisões interlocutórias, a concentração da prova, a ausência das preliminares prejudiciais e a redução do formalismo ao mínimo indispensável.¹¹³

¹¹¹ Sousa, 1943, p. 91

¹¹² Sousa, 1943, p. 91

¹¹³ Sousa, 1943, p. 91

4.6.3 A Revisão Judicial

A questão da revisão judicial das decisões administrativas foi examinada por Gomes de Sousa sob dois aspectos: em quais casos ela é cabível e qual a forma processual da sua efetivação.

O autor ressalta que na legislação comparada, em matéria de contencioso tributário, a instância única é a regra. Propõe a instituição de um procedimento especial, que poderia ser chamada de ação de revisão fiscal, que se desenvolveria em instância única, perante os juízes dos Feitos da Fazenda Nacional, nos casos de sua alçada. Ele defende que o processo judicial em instância única não é contrário à nossa tradição jurídica: a ação rescisória não é outra coisa e o autor pretendia utilizar o mesmo processo para a ação de revisão judicial.¹¹⁴

A ação de revisão judicial não se trataria de um recurso, mas, sim de uma ação especial para anular uma decisão administrativa. A lei teria de fixar o prazo dentro do qual essa ação poderia ser intentada; findo esse prazo, passada em julgado a decisão administrativa, a defesa na execução ficaria rigorosamente limitada às alegações de nulidade do executivo, prescrição e pagamento da dívida.¹¹⁵

Resta analisar os casos em que é cabível a ação de revisão fiscal, ou seja, quais as hipóteses em que se deva exercer a supervisão do Poder Judiciário sobre o Administrativo. Essa revisão deve limitar-se às questões de direito, o que seria conseguido se fosse facultada a ação nas mesmas hipóteses em que existem, no processo comum, meios legais destinados

¹¹⁴ Sousa, 1943, p. 95

¹¹⁵ Sousa, 1943, p. 95

especificamente à tutela do direito em tese. Tais meios são a revista, a ação rescisória e o recurso extraordinário.¹¹⁶

A finalidade do recurso, de revista, é uniformizar a jurisprudência, o que se compreende em matéria de direito. Já a ação rescisória, pelo nosso direito processual cabe nos casos de suspeição, peita, suborno ou incompetência absoluta do juiz, ofensa à literal disposição de lei ou à coisa julgada, e falsidade da prova, apurada no juízo criminal.

Em se tratando de revisão judicial de decisão administrativa bastará adotar o da ofensa à literal disposição de lei, tendo em vista que os demais casos podem ser atacados perante o próprio juízo administrativo, por não se tratar do direito em tese, mas sim de exame de questões de fato. Necessário, porém, acrescentar a da ofensa à jurisprudência firmada do Poder Judiciário. Sem isso os tribunais administrativos poderiam criar um campo largo de ação em matéria de direito, isento de qualquer controle judicial. Isso não implica numa sujeição necessária da jurisprudência administrativa à judicial. O tribunal administrativo poderá manter seu ponto de vista primitivo e se este for o verdadeiro acabará ganhando a adesão do Judiciário.¹¹⁷

Finalmente, o recurso extraordinário é matéria constitucional. Só nesses casos haveria intervenção do Supremo Tribunal Federal, resultando uma redução intencional da competência do Supremo, com o propósito de aliviá-lo de recursos ordinários. A revisão pela suprema Corte deve ser sempre no superior interesse da lei, em sua correta inteligência e aplicação.¹¹⁸

¹¹⁶ Sousa, 1943, p. 97

¹¹⁷ Sousa, 1943, p. 98

¹¹⁸ Sousa, 1943, p. 99

4.7 O Processo Eletrônico e a Harmonização das fases do processo

O avanço constante da tecnologia propicia facilitação significativa na aplicação da tese de Rubens Gomes de Sousa no que diz respeito à harmonização entre as fases administrativa e judicial do processo tributário. A implantação do processo eletrônico no Poder Judiciário e no Executivo trará avanços expressivos na idéia de aproveitamento do Processo Administrativo na fase judicial do Processo Tributário.

No final de 2006 foi lançado o aplicativo Sistema de Execução Fiscal e Defesa Virtual - EFDV, desenvolvido pelo SERPRO, em atendimento à demanda da PGFN, com o objetivo de automatizar os processos de cobrança. “A idéia surgiu de convênio para troca de dados e informações entre a Justiça Federal e a PGFN”, de acordo com a procuradora da Fazenda Nacional e Coordenadora-geral de Tecnologia da Informação da PGFN.

Citado sistema, que vem sendo desenvolvido desde 2000 em parceria com os Tribunais Regionais Federais das cinco regiões tinha, inicialmente, o propósito de fazer a execução fiscal automatizada no Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região Fiscal – que engloba São Paulo e Mato Grosso do Sul – a proposta foi ampliada, e, sob coordenação do Conselho da Justiça Federal, avança-se no sentido de integração de toda a Justiça Federal, composta pelas cinco regiões fiscais.

“O sistema propõe fazer com que todos os processos de cobrança ajuizados pela Procuradoria, inscritos na dívida ativa, possam ocorrer de forma automatizada, em todas as

suas etapas”, resume Marco Aurélio Sobrosa, superintendente de Negócios – Sistemas Processuais do SERPRO.

A segurança do processo é garantida mediante o uso do certificado digital e a criptografia dos dados.

Ao comentar a implantação do novo sistema, o advogado-Geral da União, Ministro Álvaro Costa, destacou duas palavras: “Integração e harmonia entre os poderes. E essa integração e harmonia entre os poderes devem ser cada vez mais utilizadas”, defendeu.¹¹⁹

A Receita Federal tem atuado de forma inovadora no aspecto tecnológico, com o lançamento, há quase duas décadas, da declaração de imposto de rendas em disquete e, depois, pela internet. Na sequência, ocorreu a criação do portal Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte, com o objetivo de facilitar a integração do contribuinte com a RFB.

A Portaria SRF 259, de 13 de março de 2006, dispõe sobre a prática de atos e termos processuais, de forma eletrônica, no âmbito da Receita Federal do Brasil e prescreve que tais atos, bem assim os documentos apresentados em papel, digitalizados pela SRF, comporão processo eletrônico (e-Processo). Em seu artigo 2º, referida portaria trata do envio da impugnação, do recurso e demais atos, dispondo que o mesmo será feito eletronicamente, por meio do Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC), no endereço (www.receita.fazenda.gov.br), e que tais documentos deverão ser assinados mediante

¹¹⁹ Disponível na internet: site http://www.oabdf.org.br/003/00301009.asp?ttCD_CHAVE=26799. Acesso em 11/03/2008

utilização de certificado digital emitido no âmbito da Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil.

Em monografia apresentada à Receita Federal do Brasil, vencedora do 5º Prêmio Schontag – 2006, a definição da mais nova ferramenta tecnológica da RFB, o e-Processo:

O e-Processo surge como uma solução interna de continuidade para a transformação da SRF numa organização inteiramente digital, propondo a substituição do papel pela imagem, no contexto de uma nova visão gerencial que responda às seguintes questões: o que se faz, quem, quando e onde.¹²⁰

O projeto visa contribuir para a obtenção da agilidade na constituição definitiva do crédito tributário, pois, “promover o célere trâmite processual é condição indispensável para fazer valer a ação fiscal e a consecutiva promoção da justiça fiscal”.¹²¹

O processo eletrônico “abre espaço para uma revolução procedimental e gerencial”¹²², agilizando sobremaneira os procedimentos no âmbito da RFB, possibilitando, ainda, o acesso, de forma ágil e segura, ao contribuinte interessado e a outros órgãos externos que necessitem interagir com o e-Processo. Conforme já citado, a Justiça Federal e a PGFN estão implementando, em conjunto, o gerenciamento eletrônico de documentos com o objetivo de agilizar os processos de cobrança ajuizados pela Procuradoria. Com o advento do e-Processo, tal objetivo poderá vir a se ampliar para a agilidade na solução de todas as lides tributárias e não só as ações de execução.

¹²⁰ Silva, 2006, p.22

¹²¹ Silva, 2006, p.19

¹²² Ibidem

Ademais, o e-Processo, tendo por uma de suas funções abreviar procedimentos, se caracteriza como uma técnica endoprocessual de aceleração do processo, de acordo com a classificação de Dinamarco apresentada anteriormente. Dessa forma, contribuirá de forma significativa na diminuição dos prazos de preparação e julgamento dos processos no âmbito da Administração Pública, podendo o mesmo vir a acontecer ao processo judicial se implantado projeto semelhante no Judiciário.

A Secretaria de Reforma do Poder Judiciário publicou um estudo sobre a temporalidade de um processo e verificou que 70% do tempo processual é consumido em atividades burocráticas, e apenas 30% se referem às fases de análise, julgamento e despacho. Hoje, na esfera administrativa, cada instância de julgamento (DRJ, CC e CSRF) leva cerca de dois anos até que o processo entre na fase de cobrança final ou arquivo.¹²³

O processo eletrônico teria, ainda, papel fundamental no relacionamento entre as instâncias administrativa e judiciária, pois, se firmado convênio, entre a RFB e a Justiça Federal, nos moldes do atualmente existente entre PGFN e Justiça Federal, se tornaria possível o aproveitamento, pelo Judiciário, das atividades realizadas no âmbito da Administração. Isso iria ao encontro da proposta de Gomes de Sousa quanto às duas instâncias, em lugar de se sobreporem ou se excluírem, passarem a ser complementares e constituírem duas partes de um todo harmônico, pois ocorreria o aproveitamento do processo Administrativo no plano judicial, com conseqüente redução de tempo e custos.

Esse convênio possibilitaria, ainda, ao magistrado, tomando conhecimento da motivação da autoridade fiscal ao lavrar o auto, da impugnação, das provas apresentadas, bem

¹²³ fonte: Profisc – média nacional, jul./04

como da decisão do julgamento na instância administrativa, utilizar dessas informações como base para seu julgamento. Essa seria, portanto, mais uma colaboração do e-Processo à agilização das controvérsias em matéria tributária - suprir a falta de especialização dos juízes, citada por Gomes de Sousa como um dos entraves à solução eficaz das lides tributárias.

5 CONCLUSÃO

A partir da análise da situação atual no que concerne à solução das lides tributárias verifica-se que permanecem, praticamente inalterados, os problemas identificados por Gomes de Sousa em 1943 e, também, que sua Proposta de Harmonização continua atual, muito embora em alguns pontos não possa ser implementada em virtude de colidir com preceitos constitucionais.

O processo administrativo tributário apresenta incontestável natureza de garantia constitucional do cidadão-contribuinte, na medida em que outorga meios para que o particular se manifeste contrariamente, ainda previamente à constituição definitiva do ato administrativo, no caso de eventual excesso praticado pela Administração no seu poder-dever de exigir o cumprimento do dever fundamental tributário afeto a todos os que vivem sob a égide de um Estado Democrático de Direito.

A extensão expressa do princípio constitucional do contraditório e ampla defesa do processo administrativo, com os meios e recursos inerentes, fortalece esta modalidade de solução de litígios, na medida em que confere certo grau de equiparação ao processo desenvolvido nos tribunais vinculados ao Poder Judiciário.

Contudo, esta parcial equiparação não dispensa o provimento jurisdicional nem tampouco significa uma dualidade de jurisdições em parâmetros igualitários. Diante do princípio constitucional da inafastabilidade do controle jurisdicional, é o Poder Judiciário o ente competente para dizer o direito de forma definitiva, o que impede a aplicação da proposta

de Gomes de Sousa, quanto à definitividade da decisão administrativa ou quanto à renúncia à via judicial no 1º grau.

Dentro desse contexto, por revestir-se da natureza de garantia fundamental do indivíduo e encontrar-se dentro dos parâmetros constitucionais, concluímos que a solução administrativa apresenta-se com as características necessárias para figurar como verdadeira alternativa eficaz à sobrecarga que atualmente pauta a conduta dos órgãos jurisdicionais e, ainda, reconhecemos a necessidade de implementação de alterações objetivando a agilização das decisões tanto no campo administrativo quanto no judicial.

Dessa forma, na esfera administrativa concluímos pela adoção de procedimentos como o estabelecimento de instância única, com a transformação das Delegacias de Julgamento e dos Conselhos de Contribuintes em estrutura única e desvinculada da Receita Federal do Brasil, nos moldes dos atuais Conselhos de Contribuinte, mas, composta unicamente por servidores, com possibilidade de recurso de divergência por parte do contribuinte e de recurso especial ou de divergência por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional. A apreciação dos recursos citados seria realizada por órgão de julgamento colegiado constituído paritariamente por Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil e Procuradores da Fazenda Nacional. Ainda, a atualização do crédito tributário, por meio da taxa SELIC, se daria por prazo previamente estipulado e contado a partir da formalização do processo, por exemplo, vinte e quatro meses, o que impulsionaria a Administração ao julgamento dos processos antes do prazo prescrito.

Quanto à postura dos tribunais administrativos no que se refere à inconstitucionalidade de tratado, lei ou ato normativo, dentre várias opiniões, concordamos

com doutrinadores como Ricardo Mariz de Oliveira, que reconhece o modelo ideal como sendo aquele em que os tribunais administrativos representariam ao Procurador-Geral da República para que este propusesse Ação Direta de Constitucionalidade ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os processos até que a ação fosse julgada, o que exigiria alterações no Decreto 70.235, de 1972. Assim, diversos conflitos seriam resolvidos com a mesma decisão do Supremo e haveria a possibilidade de aproveitamento da contribuição do tribunal especializado em matéria tributária.

Considerando a Proposta de Gomes de Sousa, no conteúdo relativo à harmonização das duas esferas, poderiam ser aplicadas as soluções encontradas em Portugal, a partir do Decreto nº 154, de 1991. O sistema português compreende as duas fases do Processo Tributário sendo que, após a fase administrativa tem-se a discussão na esfera judicial. Como soluções valiosas do referido sistema, podemos citar: a petição da impugnação judicial é apresentada, no prazo de 90 dias da decisão administrativa, na repartição onde tenha sido praticado o ato; cabe à própria repartição a organização do processo antes de sua remessa a juízo, juntando o parecer do representante da Fazenda Pública e, recebido o processo no judiciário o juiz conhecerá logo do pedido se a questão for apenas de direito ou, sendo também de fato, o processo fornecerá os elementos necessários para o julgamento.

A adoção de tais medidas ensejaria o reconhecimento processual ao esforço administrativo bem como o aproveitamento do conhecimento técnico especializado dos servidores da Administração Tributária.

Com a concretização do Projeto do e-Processo, teríamos a agilização das soluções das controvérsias na esfera administrativa, na judicial e, principalmente na inter-relação entre

as duas fases, proporcionando a harmonização entre a esfera administrativa e a judicial, conforme propugnava Gomes de Sousa, com a conseqüente realização de Justiça Fiscal, obedecendo ao princípio Constitucional do Devido Processo Legal e o da Razoável Duração do Processo.

6 BIBLIOGRAFIA

ALVIM, Eduardo Arruda. **Apontamentos sobre o recurso hierárquico no procedimento administrativo tributário federal**. In: Tributos e direitos fundamentais. Octavio Campos Fischer (coord.). São Paulo: Dialética, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BRASIL. **Procuradoria Geral da República**, 14/03/2007 (Apresentação de minutas de anteprojetos de lei, que regulam a Transação Geral em Matéria Tributária e a Execução Fiscal Administrativa).

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. Lisboa: Almedina, 1999.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 22 Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CRUZ E TUCCI, José Rogério. **Tempo e processo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

GRIESBACH, Fabrício. O processo administrativo tributário como garantia fundamental. In: **Tributos e direitos fundamentais**. Otavio Campos Fischer (coord.). São Paulo: Dialética, 2004.

GRINOVER, Ada Pellegrini. “O Contencioso Administrativo na Emenda nº 7”, **Revista de Direito Público**, 41-42, São Paulo: RT, 1977.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação e direitos fundamentais**. In: Tributos e direitos fundamentais. Octavio Campos Fischer (coord.) São Paulo: Dialética, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

MARINONI, Luiz Guilherme. **O direito à efetividade da tutela jurisdicional na perspectiva da teoria dos direitos fundamentais**. In: *Gênesis: revista de direito processual civil*, vol. XXVIII. Curitiba: Gênesis, 2003.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 4. Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MEDAUAR, Odete. **“Processualidade no Direito Administrativo”**, RT, São Paulo, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 20. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo: princípios constitucionais e a lei n. 9.784/99**. São Paulo: Malheiros, 2007.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar Impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NERY JUNIOR, Nélson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**, 4a ed., São Paulo: Ed. RT, 1997

PONTES, Helenilson Cunha. In: **Tributos e direitos fundamentais**. Octavio Campos Fischer (coord.). São Paulo: Dialética, 2004.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes, **Princípios Constitucionais da Administração Pública**, Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

ROTHENBURG, Walter Claudius. **Direitos Fundamentais e suas Características**. In: Revista dos Tribunais, nº 29. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política. São Paulo: Revista dos Tribunais, out/dez de 1999-a.

SILVA, Marcelo de Sousa (representante). Monografia apresentada à RFB, vencedora do 5º Prêmio Schontag – 2006, **e-Processo: um passo para a gestão pela qualidade**.

SOUSA, Rubens Gomes de. **A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal**. São Paulo: Martins Fontes, 1943.

_____. **“Reflexões sobre a Reforma da Justiça Fiscal”**, Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1950.

SUNDFELD, Carlos Ari, **Fundamentos de Direito Público**. 4a ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. **A legitimidade democrática e o Tribunal de Contas**. In: Revista dos tribunais, nº 04. Cadernos de direito constitucional e ciência política. São Paulo: Revista dos Tribunais, jul/set de 1993.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
